

## ОСНОВНЫЕ ФАКТОРЫ ОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЙ НА ДАТУ БАЛАНСА

Нашкерска Галина Владимировна, к. э. н, доцент  
Nashkerska Halyna, PhD, [halyna.nashkerska@gmail.com](mailto:halyna.nashkerska@gmail.com)

**Аннотация.** Определены основные факторы, влияющие на оценку основных средств предприятий на дату баланса, их влияние на балансовую стоимость и сумму расходов на амортизацию при использовании объектов по назначению.

**Ключевые слова:** основные средства, балансовая стоимость, амортизация, физический износ, изменение полезности, моральный износ.

Основные средства предприятия на определенную дату представляют его производственный потенциал, который используется в процессе производства продукции или предоставления услуг, и в результате уменьшается. Амортизированная часть стоимости актива должна быть перенесена на изготовленный продукт или признана в составе расходов периода эксплуатации. Она соответствует сумме начисленной амортизации, которая уменьшает балансовую стоимость объекта. Таким же выводом в своих исследованиях достигли Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [1, с. 333]. Авторы Г.А. Уэлш, Д. Г. Шорт утверждают, что по принципу согласованности (сопоставимости) затраты на использование (эксплуатацию) долгосрочных активов (на износ и ремонт) должны согласовываться с полученными доходами в каждом учетном периоде [2, с. 424]. Нерешенными, при этом, остаются проблемы определения срока эксплуатации и размера расходов, которые должны списываться в соответствующие учетные периоды и уменьшать остаточную стоимость объектов, их взаимосвязь с полученными доходами.

Продолжительность амортизационного периода должна равняться экономически целесообразному сроку использования основных средств. Суммы амортизационных отчислений должны быть разнообразными в течение срока использования объекта, чтобы отвечать действительным темпам утраты средствами труда потребительских качеств и стоимости.

На стоимость объектов основных средств на дату баланса влияют такие факторы, как физический износ, моральный износ, изменение полезности (табл. 1). Однако обосновать продолжительность амортизационного периода и нормы амортизации, которая бы обеспечивала совпадение накопленной суммы амортизационных отчислений с действительными темпами утраты основными средствами свойств и стоимости, достаточно сложно.

Дело в том, экономически рациональный срок службы каждого конкретного средства труда является случайной величиной, которая формируется под влиянием значительного количества факторов, в том числе качеством изготовления, технического и ремонтного обслуживания, условиями использования, интенсивностью эксплуатации, современными тенденциями в области технологий и производства, имеющимся опытом эксплуатации подобных активов (табл. 1). Поэтому для совокупности однотипных объектов, которые используются в определенных условиях производства, можно с использованием методов математической статистики с допустимым уровнем доверия, определить наиболее возможное значение этой величины (математическое ожидание).

Не менее сложной задачей является установление действительных темпов утраты средствами труда потребительских качеств и стоимости, а также и ежегодных норм амортизации. Благоприятные условия для ее решения возможны при наличии развитого вторичного рынка аналогичных видов основных средств.

Таблица – Основные факторы стоимости основных средств на дату баланса

Группы факторов	Детализация факторов
Физический износ	Условия использования
	Интенсивность эксплуатации
	Количество изделий, произведенных с использованием объекта
	Периодичность проведения технических обслуживаний и ремонтов
	Наличие опыта использования подобных активов
	Уровень квалификации рабочих, обслуживающих объекты
Моральный износ	Усовершенствование технологии производства объектов
	Промышленные изобретения
	Улучшение качества производства
	Изменение рыночного спроса на отдельный продукт
Изменение полезности	Изменение видов деятельности предприятия
	Изменение номенклатуры производимой продукции (работ, услуг)
	Изменение использования объекта
	Изменение технологии производства изделий

Наиболее точная оценка суммы периодических расходов на амортизацию и срока службы объектов возможна, исходя из количества изготовленных изделий или оказанных услуг (производственный метод). В этом случае должны выполняться следующие условия: использование объекта только по назначению (отсутствие неэффективных операций); ожидаемый объем услуг будет получен до полного износа актива.

Недостатком использования производственного метода амортизации, по мнению Э.С. Хендриксена, М.Ф.Ван Бреда является невозможность учета морального износа [1, с. 334].

Итак, независимо от выбранного метода амортизации, сумма расходов на износ, которые списываются в течение отчетного периода, является следствием суждения администрации и, в большинстве случаев, не определяет действительный размер утраты активом полезности. Еще сложнее проследить связь между начисленными суммами износа активов и размером полученного дохода от их использования.

В экономической литературе осуществляются попытки определить оценку стоимости услуг долгосрочных активов в чистый доход фирмы [с. 336]. На наш взгляд, они являются неудачными, поскольку для ее расчета используется ожидаемый чистый доход, который является расчетной прогнозной величиной.

Противники экономической интерпретации амортизации склонны считать, что стоимость основных средств адекватна функциональной (производственной) полезности предметов в течение всего срока их эксплуатации, то есть периода, в течение которого объекты, способно выполнять функции, приносящие доход владельцу. В соответствии с принципами бухгалтерского учета, по утверждению Б.Нидлза, Х. Андерсона и Д. Колдуэла, стоимость производственных мощностей должна равномерно распределяться в течение предполагаемого срока их эксплуатации путем распределения (списания) на отчетные периоды, в течение которых эти мощности будут иметь производственную полезность (износ). Цель этого процесса – распределить стоимость материальных активов длительного пользования на издержки в течение предполагаемого срока эксплуатации на основе применения систематических и рациональных записей, то есть это процесс распределения, а не оценки.

В приведенном утверждении есть несколько существенных моментов [3, с. 200–201]:

Во-первых, все материальные активы длительного пользования, кроме земли, имеют ограниченный срок эксплуатации. Вследствие ограниченности срока службы стоимость этих активов должна распределяться на затраты в течение всех лет эксплуатации. Двумя главными причинами ограниченности срока службы активов является физический и моральный износ (устаревания).

Во-вторых, термин «амортизация», используемый в учете, понимается не как физический износ или снижение рыночной стоимости объекта в течение определенного периода времени, а как списание стоимости производственных активов в течение времени их полезного функционирования. Термин применяется для отражения постепенного списания стоимости основных средств на расходы.

В-третьих, амортизация не является процессом оценки стоимости. Бухгалтерские записи ведут в соответствии с принципами определения себестоимости и, таким образом, они не могут служить индикатором изменения уровня цен. Даже если в результате выгодной сделки или специфических особенностей конъюнктуры рыночная цена здания или другого актива может увеличиться, амортизация должна продолжать начисляться, ибо является следствием распределения ранее осуществленных затрат, а не оценки.

Комиссией по терминологии бухгалтерского учета Американского института бухгалтеров амортизацию было определено как метод бухгалтерского учета, который позволяет систематическим и рациональным способом распределить расходы или стоимость капитальных активов (за вычетом ликвидационной стоимости) на протяжении всего срока их использования и приведено ее определение как процедуры распределения, а не оценки. В АТВ № 16 находим объяснение, что амортизация – не способ измерить истощения ресурса, которое на самом деле имело место в течение определенного периода времени.

Подобные определения амортизации, которые позволяют ее интерпретировать как процедуру распределения стоимости объекта, находим в украинском национальном стандарте бухгалтерского учета П(С)БУ 7 «Основные средства» и МСБУ 16 «Основные средства». Указанными стандартами бухгалтерского учета определено, что амортизация – это систематическое распределение стоимости, которая амортизируется, необоротных активов в течение срока их использования [4, 5].

Анализ этих определений и других утверждений, которые приводятся в национальных и международных стандартах бухгалтерского учета позволяют нам сделать вывод, что они поддерживают экономическую трактовку амортизации, то есть определяют ее как средство оценки снижения стоимости актива.

Для обоснования сделанных выводов руководствуемся следующим:

Во-первых, срок полезной эксплуатации актива, который амортизируется, оценивается после рассмотрения таких факторов: ожидаемый физический износ, моральный износ, которые периодически пересматриваются, если ожидания отличаются от предыдущих оценок.

Во-вторых, П(С)БУ 7 «Основные средства», определено, что метод амортизации объекта основных средств пересматривается в случае изменения ожидаемого способа получения экономических выгод от его использования.

В-третьих, в МСБУ 16 «Основные средства» указано, что после первоначального признания объекта основных средств как актива, его учет следует вести по себестоимости минус сумма любой накопленной амортизации. В итог баланса включается остаточная стоимость, которая определяется как разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью основных средств и суммой накопленного износа.

Следовательно, суммы начисленной в отчетном периоде и накопленной амортизации позволяют предприятиям осуществить оценку основных средств на дату баланса с учетом их физического и морального износа и ожидаемой экономической выгоды от использования. При этом важным является выбор метода амортизации, который позволяет учесть физический и моральный износ и изменение полезности отдельных объектов.

На оценку остаточной стоимости основных средств, на дату баланса влияют следующие факторы:

- 1) методы начисления амортизации;
- 2) ожидаемый срок полезного использования;
- 3) оценка объектов основных средств;
- 4) потеря или восстановление полезности;
- 5) осуществлены улучшения;
- 6) ликвидационная стоимость.

Проведем исследование влияния отдельных факторов, определяющих оценку объектов на дату составления финансовой отчетности. Как нами уже отмечалось, отдельные исследователи считают, что выбор метода амортизации не влияет на оценку основных средств и поэтому является абсолютно произвольным [1, с. 333]. Его выбор имеет значение только для целей налогообложения [2, с. 424; 1, с. 333]. Все же предприятия, которые имеют определенный опыт использования отдельных активов, на наш взгляд, смогут выбрать оптимальный метод начисления амортизации, который позволит учесть перечисленные факторы и способ получения экономических выгод.

Ожидаемый срок полезного использования определяется для каждого инвентарного объекта индивидуально. Он зависит от назначения, уровня износа и изменения полезности, а также юридических ограничений использования актива.

При условии, что выбранный метод начисления амортизации не учитывает реальную степень износа объекта основных средств или рост их стоимости через рыночные колебания, предприятие может провести переоценку первоначальной и остаточной стоимости к справедливой. Это позволит определить реальную рыночную стоимость объекта на дату переоценки и в дальнейшем корректировать ее с учетом уровня использования активов. Дополнительным преимуществом переоценки активов на дату баланса по справедливой рыночной стоимости также будет возможность применения принципа сопоставимости доходов и расходов с позиции их оценки. Доходы, генерируемые от использования активов, всегда отображают по текущей рыночной стоимости, поэтому такой же подход к оценке должен применяться при отображении расходов в сумме начисленной амортизации.

#### **Список использованных источников:**

1. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я. В. Соколова ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
2. Велш, Глен А. Основы финансового учета: учебник / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт; пер. з англ. О. Минин, О. Ткач. – К. : Основи, 1999. – 944 с.
3. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014)